

**Audience publique du 26 janvier 2011**

Recours formé par  
Madame ..., ...  
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés 3  
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 26741 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 mars 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L-..., associée-gérante de la société civile immobilière ..., établie et ayant son siège social à la même adresse, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2003 et 2004, des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2003 et 2004 et des bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2004 et au 1<sup>er</sup> janvier 2005, tous émis le 4 juin 2008 par le bureau d'imposition Sociétés 3 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 juin 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 29 juin 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Suite au dépôt des déclarations pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2003 et 2004 par la société civile immobilière ..., ci-après désignée par la « société ... », le bureau d'imposition Sociétés 3 de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes informa ladite société, par deux courriers du 28 avril 2006, conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en

abrégé « AO », qu'il envisageait de redresser les déclarations des années 2003 et 2004 en requalifiant les revenus de la société comme bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », eu égard à l'activité d'achat et de vente d'immeubles de la société.

Par lettre recommandée du 16 mai 2006, la société ... soumit au bureau d'imposition ses observations et son opposition formelle par rapport aux redressements ainsi envisagés.

Le 4 juin 2008, le bureau d'imposition Sociétés 3 émit à l'égard de la société ... les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés relatifs aux années 2003 et 2004, les bulletins de l'impôt commercial communal pour les mêmes années et les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2004 et au 1<sup>er</sup> janvier 2005, conformément aux redressements annoncés dans ses courriers précités du 28 avril 2006.

Le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2003 retint ainsi dans le chef de la société ... un bénéfice commercial de ... euros, tandis que le même bulletin relatif à l'année 2004 retint un bénéfice commercial négatif de ... euros, ces bénéfices ayant été repris dans les bulletins de l'impôt commercial communal pour ces mêmes exercices qui fixèrent un impôt commercial de ... euros pour l'année 2003 et de 0 euro pour l'année 2004. Les bulletins d'établissement de la valeur unitaire fixèrent la valeur unitaire de la société ... en tant qu'entreprise commerciale collective à ... euros au 1<sup>er</sup> janvier 2004 et à - ... euros au 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Par une lettre du 12 juin 2008 à l'adresse du bureau d'imposition Sociétés 3, la société ..., sous la signature de son associée-gérante Madame ..., réclama contre les prédits bulletins d'impôt, en se plaignant de ce que le bureau n'avait pas pris en considération ses arguments exprimés dans sa lettre du 16 mai 2006.

Par une lettre de son mandataire du 8 juillet 2008, la société ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation contre les prédits bulletins, dans laquelle elle contesta que la vente de quatre appartements acquis par elle entre 1999 et 2002 entrerait dans le cadre d'activités commerciales et serait à ce titre imposable en tant que bénéfice commercial en vertu de l'article 14 LIR, en insistant sur le fait que ces opérations auraient été réalisées dans le cadre de la gestion d'un patrimoine immobilier privé et sur incitation de la loi modifiée du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation, ci-après désignée par « la loi du 30 juillet 2002 ».

Le directeur ayant conservé le silence pendant plus de six mois par rapport à la réclamation du 12 juin 2008, Madame ..., agissant en sa qualité d'associée-gérante de la société ... SCI, a fait introduire devant le tribunal administratif, par requête déposée le 23 mars 2010, un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à

l'annulation des prédits bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés relatifs aux années 2003 et 2004, les bulletins de l'impôt commercial communal pour les mêmes années et les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2004 et au 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Aux termes des dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, de l'impôt commercial communal et d'établissement de la valeur unitaire en cas de silence du directeur pendant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite.

Le tribunal est dès lors compétent pour connaître du recours en réformation dans la mesure où il est dirigé contre les bulletins d'impôt prévisés. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours en invoquant le principe de l'autorité de la chose jugée. Il fait valoir qu'un recours aurait déjà été introduit par Maître Winandy en date du 11 février 2009 contre les mêmes bulletins et que ce recours aurait fait l'objet d'un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 8 mars 2010, lequel jugement serait frappé d'appel.

La partie demanderesse, en se prévalant de l'article 1351 du Code civil, soutient que la condition exigée, selon laquelle la demande devrait être entre les mêmes parties et formée par elles et contre elles en la même qualité, ne serait pas remplie en l'espèce, de sorte que le recours devrait être déclaré recevable. Elle ajoute que ni la doctrine ni la jurisprudence ne s'opposeraient à l'introduction d'un second recours contre le même bulletin, à condition de respecter les conditions de délai.

Aux termes de l'article 1351 du Code civil : « *L'autorité de la chose jugée n'a lieu qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement. Il faut que la chose demandée soit la même, que la demande soit fondée sur la même cause, que la demande soit entre les mêmes parties, et formée par elles et contre elles en la même qualité.* »

L'autorité de la chose jugée exige donc la triple identité de la cause, de l'objet et des parties dans ce sens que ce qui a été jugé ne fait autorité que dans la mesure où la décision est intervenue entre des parties données, qu'elle a porté sur un objet déterminé et qu'elle procède d'une certaine cause juridique. Dès qu'un de ces éléments change, il n'y a plus autorité de la chose jugée puisqu'il y a en réalité un nouveau litige.

Concernant l'identité de parties, puisqu'un litige constitue par essence une contestation sur des faits et des droits entre des personnes qui se retrouvent dans le cadre d'un procès, la solution du litige ne saurait en principe s'imposer à des personnes qui n'ont pas été parties au litige en question, hormis les cas d'autorité absolue d'une décision de justice, hypothèse exceptionnelle. Il découle cependant de ce qui précède que dès lors

qu'une personne a été en mesure de faire valoir, au cours d'un procès, ses droits et moyens, il n'y a aucune raison pour qu'elle ne soit pas liée par ce qui a été jugé et, réciproquement, il n'y a pas de raison de lui permettre de remettre en question ce qui a été jugé dans ce cadre.

En l'espèce, force est de constater que le jugement du 8 mars 2010, tout comme l'arrêt de la Cour administrative entretemps intervenu en date du 30 septembre 2010, a été rendu à l'égard de la société ... comme partie demanderesse, tandis que dans le présent litige, la demanderesse est Madame ..., agissant en sa qualité d'associée-gérante de la société ....

Il y a partant lieu de retenir que les parties demanderesses dans les deux recours sont distinctes, de sorte que l'exception de l'autorité de la chose jugée ne saurait être accueillie.

Lors des plaidoiries à l'audience, le tribunal a encore soulevé d'office la question de la recevabilité du recours en ce qu'il est dirigé contre les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés et de l'impôt commercial communal pour l'année 2004 qui retiennent respectivement un bénéfice commercial négatif et une cote d'impôt de 0 euro.

La partie demanderesse s'est rapportée à la sagesse du tribunal à cet égard.

Aux termes du paragraphe 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief.

Il s'ensuit que le recours est irrecevable dans la mesure où il entreprend le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, étant donné que ce bulletin fixe une cote d'impôt zéro et que le paragraphe 232 (1) AO ne reconnaît au contribuable un intérêt à agir que contre des bulletins d'impôt fixant une cote d'impôt positive.

Par contre, le recours est recevable en tant que dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2004, étant donné qu'en vertu du paragraphe 218 (2) AO, les bases fixées dans ce bulletin d'établissement séparé et en commun sont reprises dans le bulletin d'impôt individuel du contribuable concerné en vue de la fixation de la cote de l'impôt sur le revenu lui applicable. Or, d'après le paragraphe 232 (2) AO, un bulletin individuel de l'impôt sur le revenu ne peut être critiqué par des moyens contestant les bases retenues et les bases d'impôt fixées dans un bulletin d'établissement séparé et en commun et reprises dans ledit bulletin individuel, ces contestations ne pouvant être dirigées que directement contre le bulletin d'établissement séparé et en commun. Il s'ensuit que même si le bulletin d'établissement en question retient un bénéfice commercial négatif, la demanderesse a un intérêt suffisant à agir à l'encontre de ce bulletin.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été invoqué, le recours en réformation est recevable contre les autres bulletins susvisés pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse reproche au bureau d'imposition d'avoir requalifié les opérations immobilières de la société ... en une activité commerciale, en considérant la vente de quatre appartements acquis entre 1999 et 2002 comme constitutive d'une activité commerciale et en imposant un bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR. Elle soutient que les transactions immobilières ainsi visées auraient été réalisées dans le cadre de la gestion d'un patrimoine immobilier privé et sur incitation de la loi du 30 juillet 2002.

En droit, la demanderesse soutient que les activités de la société ... ne tomberaient pas dans le champ d'application de l'article 14 LIR, au motif que les quatre critères prévus par cette disposition pour qu'une activité puisse être considérée comme entreprise commerciale, à savoir les critères de l'indépendance, de la recherche d'un profit, de la permanence et de la participation à la vie économique, ne seraient pas remplis.

La demanderesse soutient ensuite que la requalification opérée par le bureau d'imposition serait en contradiction avec l'objectif de la loi du 30 juillet 2002 ayant consisté à augmenter à brève échéance l'offre de terrains et de logements sur le marché, notamment en prévoyant entre autres une imposition allégée des plus-values issues de la vente d'immeubles d'habitation pour les années 2002 à 2004. Comme la société ... aurait eu du mal à trouver des locataires pour certains de ses appartements, elle aurait profité de l'incitation fiscale de la loi du 30 juillet 2002, mais se serait vu opposer un refus de la part de l'administration fiscale concernant l'application des dispositions avantageuses afférentes et se serait vu imposer à un taux supérieur relatif aux activités commerciales.

Elle sollicite partant la réformation des bulletins litigieux dans le sens à voir admettre la société ... au bénéfice des dispositions fiscales temporaires introduites par la loi du 30 juillet 2002.

Le délégué du gouvernement rétorque que durant les années 1999 à 2004, la société ... aurait acquis un studio et cinq appartements en vue de les mettre en location. Toutefois, entre le 3 octobre 2002 et le 21 mai 2005, la société ... aurait procédé à la vente de quatre de ces appartements, pour en garder un appartement et un studio. Ainsi, la société ... aurait liquidé sur une période de presque cinq ans les deux tiers de son patrimoine immobilier. Il estime partant que la société ... satisferait aux critères prévus à l'article 14 LIR pour voir ses activités qualifiées de commerciales. A l'appui de son argumentation, il se prévaut encore de la doctrine luxembourgeoise, de la jurisprudence de la Cour des finances allemande ainsi que de la jurisprudence de la Cour administrative.

L'article 14, alinéa 1<sup>er</sup> LIR dispose qu'est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante*

*à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale... ».*

Il résulte des travaux préparatoires de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'article 14 LIR que *« le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées<sup>1</sup> »*, le même commentaire de l'article 14 précisant que *« le caractère de permanence sépare l'activité commerciale ... d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable »*.

Parmi les critères de l'article 14 LIR, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

La demanderesse conteste que le critère de la permanence soit rempli dans le chef de la société .... A cet égard, elle fait valoir que si en 2003, la société ... avait vendu deux appartements, aucun bien n'aurait été cédé en 2004. Elle soutient en outre que l'intention de répéter les opérations ferait défaut alors que les ventes litigieuses auraient été motivées par les difficultés de mettre les immeubles cédés en location et par l'incitation fiscale apportée à travers la loi du 30 juillet 2002.

En l'espèce, il ressort des éléments du dossier et notamment d'un relevé des immeubles acquis et cédés par la société ..., figurant au dossier fiscal, que celle-ci a acheté un studio le 25 novembre 1999. Elle a ensuite acquis un appartement en voie de construction le 24 février 2000 qu'elle a revendu le 27 octobre 2003. L'année suivante, le 20 mars 2001, la société ... a acheté un appartement ainsi qu'un garage en voie de construction qu'elle a revendu le 21 octobre 2005, le garage ayant été vendu plus tard, à savoir le 26 mars 2007. La même année, le 22 juin 2001, elle a acquis un appartement qu'elle a cédé le 23 juillet 2003. La société ... a encore acquis le 28 février 2002 un appartement qu'elle a cédé le 3 octobre 2002. Le 10 septembre 2004, elle a encore acquis un appartement.

Or, si l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles<sup>2</sup>.

Force est de constater que s'il est vrai que la société ... a procédé dans un intervalle de temps assez court, soit entre le 3 octobre 2002 et le 21 octobre 2005, à la cession de quatre appartements et que ces appartements n'ont été détenus que pendant

---

<sup>1</sup> Projet de loi n° 571<sup>4</sup>, commentaire des articles, p. 18.

<sup>2</sup> H. Dostert et E. Stoffel, op. Cit., pp.15 et 16.

une courte durée, à savoir entre sept mois au minimum et quatre ans et demi au maximum, elle en a conservé toutefois le studio acquis en 1999 et un appartement acquis en 2004 qui sont donnés en location, de sorte que les cessions litigieuses n'ont pas mis fin à l'activité de location, c'est-à-dire orientée vers une jouissance des fruits.

Il s'ensuit que les ventes successives de quatre appartements ne peuvent pas être considérées, de par leur nombre, comme indice suffisant d'une permanence d'une activité commerciale. S'y ajoute que la demanderesse a indiqué que les cessions litigieuses auraient été motivées par des difficultés de trouver des locataires pour les biens cédés et de la volonté de profiter des mesures fiscales avantageuses de la loi du 30 juillet 2002, de sorte que l'intention de répéter ces opérations ne saurait être retenue en l'espèce, une telle motivation que la demanderesse qualifie de purement conjoncturelle et qui n'a pas été contestée par la partie étatique, n'étant pas suffisante pour conclure que les cessions immobilières litigieuses seraient constitutives d'une entreprise de négoce d'immeubles.

Par voie de conséquence, les opérations immobilières de la société ... durant les années d'imposition en cause ne peuvent pas être considérées comme étant imprimées de la permanence requise pour être constitutives d'une activité commerciale.

Le critère de la permanence n'étant pas rempli en l'espèce dans le chef de la société ..., il n'y a pas lieu d'examiner les trois autres critères de l'article 14 LIR, étant donné que les quatre critères prévus audit article 14 LIR doivent être réunis cumulativement pour qu'une activité puisse être qualifiée de commerciale, de sorte que le défaut de l'un de ces critères entraîne l'inapplicabilité dudit article.

Il s'ensuit qu'en l'état actuel du dossier, le tribunal ne saurait considérer les revenus dégagés par la société ... comme constituant un bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR, de sorte que les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2003 et 2004 ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2003 encourent la réformation dans cette mesure.

Par voie de conséquence, étant donné que c'est à tort que le bureau d'imposition a qualifié l'activité de la société ... comme entreprise commerciale, les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2004 et au 1<sup>er</sup> janvier 2005 sont également à réformer dans le sens que les immeubles sont à considérer comme biens immobiliers du patrimoine privé.

Au vu de la conclusion qui précède, il y a lieu de réformer les bulletins repris et compte tenu du silence du directeur de l'administration des Contributions directes, il y a lieu de renvoyer l'affaire au bureau compétent afin de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation ;

déclare le recours irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004 ;

reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation des bulletins entrepris d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2003 et 2004, dit que les revenus de la société ... ne constituent pas un bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR ;

par réformation du bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2003, dit que la cote d'impôt de l'impôt commercial communal est à fixer à zéro euro ;

par réformation des bulletins d'établissement de la valeur unitaire entrepris, dit que les immeubles sont à considérer comme biens immobiliers du patrimoine privé ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission pour exécution au bureau d'imposition compétent ;

dit qu'il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,  
Annick Braun, juge,  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 26 janvier 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 28.01.2011

Le Greffier du Tribunal administratif